UNIVERSITÉ DU SUD

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE DE SFAX

Mémoire de fin d'études pour l'obtention
d'une maîtrise en sciences comptables

Sujet

Le statut fiscal de la recherche et développement

Élaboré par : Intissar ABDELLI

Sous la direction de : Abderraouf YAICH

Date de soutenance : Juillet 2003

Sommaire

Listes des abréviations

- ANVAR : L'agence nationale de la valorisation de la recherche
- CGI : Code général des impôts
- CII : Code des incitations aux investissements
- CIR : Crédit d'impôt recherche
- FCPI : Fond commun de placement dans l'innovation
- FCPR : Fond commun de placement risque
- INNORPI : L'institut national de la normalisation et de la propriété intellectuelle
- INPI : L'institut national de la propriété intellectuelle
- IRPP : Impôt sur le revenu des personnes physiques
- IS : Impôt sur les sociétés
- MRST : Ministère de la recherche, et de la science et de la technologie
- NCT : Norme comptable tunisienne
- OCDE : L'organisation de la coopération et du développement économique
- PIB : Produit intérieur brut
- PIRD : Prime pour les investissements de recherche et du développement
- PME : Petite et moyenne entreprise
- R&D : Recherche et développement
- RS-DT : Recherche scientifique et développement technologique
- SA : Société anonyme
- SARL : Société à responsabilité limitée
- SCRU : Société à capital risque unipersonnelle
- SPCC : Société privée sous contrôle canadien
- TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

Introduction

« Les spécialistes de stratégie d'entreprise estiment que l'innovation est une arme stratégique majeure, susceptible d'aider l'entreprise à assurer son développement »[1]. L'entreprise vit dans un environnement turbulent caractérisé par la mondialisation et ses conséquences, le démantèlement des barrières douanières, la privatisation, la diffusion des nouvelles technologies d'information et de la communication. Tous ces éléments entraînent un accroissement de la concurrence et mettent l'entreprise face à des concurrents de poids sur l'échelon mondial. Pour accroître ou même maintenir sa part de marché, l'entreprise doit innover et ne semble avoir d'autre alternative que celle d'innover ou de disparaître !

« Il suffit d'examiner quelques cas choisis de secteurs différents, allant de l'automobile au pot de yaourt, pour s'apercevoir des retombées bénéfiques de l'innovation. Celle ci permet à l'entreprise de préparer son futur en recherchant des produits qui prendront la succession des biens et des services qui génèrent son chiffre d'affaires actuel »[2] .

L'innovation peut avoir diverses sources. Mais il est fréquent qu'elle découle de la R&D, qui englobe, selon l'OCDE, « les travaux de création entrepris de façon systématique en vue d'accroître la somme des connaissances, y compris la connaissance de l'homme, de la culture et de la société, ainsi que l'utilisation de cette somme de connaissances pour de nouvelles applications »[3]. Ainsi, la fonction de R&D se présente en tant que fonction essentielle pour les entreprises qui veulent demeurer dans la course.

Cependant, les entreprises sont réticentes quant à l'investissement dans les activités de R&D. Cela est expliqué par deux raisons principales : tout d'abord, l'activité de R&D est coûteuse et risquée ; ensuite, l'impossibilité de s'approprier intégralement les résultats de la R&D[4] .

Face à cette incapacité du marché à allouer une quantité de ressources suffisante et optimale pour l'activité de R&D et la prise de conscience du fait que cette dernière est un atout stratégique pour l'économie, l'intervention de l'Etat est pleinement justifiée et légitime pour jouer un rôle de stimulant et d'incitation à la R&D.

Généralement, les aides publiques à la R&D prennent deux formes : Soit des incitations fiscales, qui sont « des mesures de dégrèvement qui encouragent les entreprises à mener des activités d'innovation en réduisant leur coût…et qui sont utilisées pour stimuler les performances dans l'économie toute entière »[5], soit des incitations financières qui représentent « un soutien direct du gouvernement à l'innovation sous la forme de subvention, de prêt ou de subsides et qui sont plus faciles à cibler et tendent à renforcer la capacité d'innovation dans des secteurs industriels spécifiques ou des groupes d'entreprises » [6].

Par ailleurs, il existe un autre type d'appui pour les activités de R&D, il s'agit de la recherche effectuée par les établissements, entreprises, laboratoires et unités de recherche publics. Dans ce cas, l'Etat supporte la totalité des charges inhérentes à ces activités. Cette forme de soutien à la R&D ne sera pas traitée dans le cadre de notre recherche, qui va mettre le point essentiellement sur les avantages fiscaux et dans une moindre mesure sur les avantages financiers accordés aux entreprises privées qui effectuent de la R&D. Néanmoins, le fait que l'Etat est amené à supporter la totalité de la charge de recherche- développement en cas de carence du secteur privé est un argument fort justifiant l'institution d'incitations fiscales pour développer les activités de R&D effectuées par le secteur privé,

---

[1] Innover ou disparaître, revue de l'entreprise N° 47, mai-juin 2000, p8

[2] op.cit

[3] Aide publique à la R&D : justification et modalité, www.fin.gc.ca/resdev/fedsy-f.html (site visité en mai 2003)

[4] op.cit

[5] Subventions ou avantages fiscaux ? www.cordis.lu/itt/itt-fr/02-2/innov04.html (site visité en avril 2003)

[6] op.cit

qui coûteront toujours moins cher pour les finances publiques que la prise en charge totale des activités de R&D menées par les organismes publics. Le deuxième argument qui milite dans la même sens est que les résultats des activités de R&D profiteront non seulement à celui qui réalise la découverte mais, aussi, à la communauté toute entière. Il est donc normal que les dépenses soit en partie socialisées par la prise en charge d'une partie des dépenses par la communauté sous la forme d'avantages fiscaux et de subvention.

Quoi qu'ils visent à atteindre des objectifs complémentaires, les encouragements fiscaux et les encouragements financiers, notamment les subventions, présentent des démarcations fondamentales. Les encouragements fiscaux, d'accès plus facile pour toutes les entreprises, ne peuvent, en fait, profiter qu'aux entreprises qui dégagent des bénéfices imposables. Les subventions dont l'obtention est source de démarche bureaucratique profitent en revanche, à toutes les entreprises qui les obtiennent abstraction faite de leur rentabilité. Mais, si les deux instruments présentent un intérêt différencié selon les circonstances des entreprises, ils sont complémentaires et convergent vers le même objectif d'incitation à la R&D.

Le concept de statut fiscal de la R&D retenu dans le cadre de notre mémoire est large, puisqu'il inclut aussi bien les avantages fiscaux et sociaux que les subventions qui sont très fréquentes dans les systèmes d'incitations à la R&D.

Ainsi l'objectif principal de notre recherche est de présenter les incitations en faveur de la R&D offertes par le droit tunisien. Puis, nous les comparerons, dans un souci de benchmarking, avec les systèmes d'incitation canadien et français.

Pour ce faire, notre mémoire comportera deux parties. La première traite des incitations fiscales, sociales et financières en faveur des projets de recherche et développement offertes par la législation tunisienne. Dans la deuxième partie, nous aborderons la fiscalité de R&D en droit comparé, et plus particulièrement le Canada et la France. Chaque système étudié sera illustré par un cas de synthèse permettant de rendre la comparaison plus concrète.

Cette recherche sera réalisée sur la base d'une revue de littérature et notamment l'exploitation des ressources Internet

Bien que d'une importance cruciale, le thème de la R&D ne fait pas l'objet de recherches nombreuses en Tunisie. Ceci explique la rareté de la documentation tunisienne sur le thème.

Première partie : Les incitations à la R&D en Tunisie

Les activités de R&D bénéficient en Tunisie des incitations fiscales, sociales et financières. Avant de présenter ces avantages, il y a lieu d'étudier le régime fiscal de droit commun de la R&D.

Chapitre I : Le régime fiscal du droit commun de la R&D

Bien que la loi d'orientation, relative à la recherche scientifique et au développement technologique, dispose que « la recherche scientifique et le développement technologique constituent un enjeu civilisationnel et un choix stratégique fondamental pour le développement intégral », le système fiscal de droit commun tunisien ignore toujours ce type d'activité. Le code de l'IRPP et de l'IS ne consacre aucune disposition aux activités de recherche et développement et ne réserve aucun traitement fiscal spécifique aux dépenses ayant trait à ces activités.

Face à ce vide et partant du principe selon lequel « toutes les règles comptables formulées dans le système comptable des entreprises, qui ne heurtent aucune disposition expresse de la réglementation fiscale, s'imposent comme règles communes aux deux matières : comptabilité financière et droit fiscal »[1], nous allons aborder les règles comptables relatives à la R&D applicables en droit fiscal, qui ne heurtent aucune disposition fiscale expresse, et en deuxième lieu les règles spécifiques au droit fiscal.

Section1 : Les dispositions comptables en matières de la R&D applicables en droit fiscal

La norme comptable 20 relative aux dépenses de recherche et de développement définit la recherche et le développement ainsi que les dépenses relatives à ces activités et leur traitement comptable.

A défaut de dispositions fiscales expresses, l'entreprise est libre de constater toutes les dépenses de R&D en charges fiscalement déductibles ou de suivre les traitements de la norme comptable.

Sous section 1 : Définition de la R&D

La recherche est « une investigation originale, conduite systématiquement, dans la perspective d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles »($_{NCT20§06}$), alors que le développement est « la mise en application des résultats de recherche ou d'autres connaissances acquises, à des projets ou à la conception en vue de la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou fortement améliorés, avant le commencement d'une production ou d'une utilisation commercialisable »($_{NCT\ 20§06}$).

Sous section 2 : Les dépenses de R&D

Les principales dépenses de R&D, telles qu'elles sont mentionnées par la NCT 20 dans son paragraphe 12, sont :

- le coût des matières et services consommés dans la recherche et le développement ;
- la rémunération du personnel prenant part directement aux travaux de R&D et les frais annexes ;
- l'amortissement du matériel et des installations dans la mesure où ils sont utilisés pour la recherche et développement ;
- une imputation raisonnable des frais généraux : cette imputation se fait selon des formules semblables à celles qui sont utilisées pour l'imputation des frais généraux aux coûts de production des produits finis ;
- l'amortissement d'éléments d'actif incorporels, dans la mesure où ces derniers sont reliés à la recherche et au développement. Dans ce cadre, la norme a cité le cas de l'amortissement des brevets. Cependant, cette dernière dépense n'est pas déductible fiscalement.

[1] Abderraouf YAÏCH, théorie fiscale, 2002, P98

Sous section 3 : Traitement comptable des dépenses de recherche & développement

La norme comptable, relative aux dépenses de recherche et de développement, traite différemment les charges ayant trait à la recherche et celle ayant trait au développement.

Les dépenses de recherche doivent être constatées en charges de l'exercice. Elles ne sont pas susceptibles d'être capitalisées en raison de l'incertitude quant à la réalisation des avantages économiques futurs qu'elles sont susceptibles de procurer.

Pour les dépenses de développement, elles doivent être capitalisées seulement, et seulement si, un certain nombre de conditions sont satisfaites « indiquant qu'il est probable que ces dépenses donnent lieu à des avantages futurs» $_{(NCT20§15)}$.Dans ce cas les dépenses de développement inscrites à l'actif doivent être amorties sur une durée ne pouvant excéder cinq ans. L'amortissement de ces dépenses ne doit commencer qu' « au moment où l'on commence à commercialiser ou à utiliser le produit ou le procédé» $_{(NCT20§26)}$.

Section 2 : Divergences entre fiscalité et comptabilité en matière de R&D

L'entreprise peut engager des coûts aboutissant à la création d'un brevet. « Ces coûts sont au fur et à mesure portés en investissements de recherche et de développement. Lorsque le brevet fait l'objet d'un dépôt auprès de l'organisme compétent, les montants inscrits préalablement en investissement de recherche et de développement sont transférés et les coûts ultérieurs liés au dépôt imputés dans le compte d'actif incorporel approprié »[1]. En suite le brevet sera amorti sur la durée la plus courte entre la durée de protection et la durée de vie économique probable.

Le traitement de l'amortissement des brevets constitue l'un des points de divergence entre comptabilité et fiscalité.

Dans le cadre de cette section nous allons étudier le traitement fiscal de l'amortissement des brevets et de la réduction de valeur relative à l'investissement de recherche et de développement.

Sous section1 : Le traitement fiscal de l'amortissement des brevets

On ne peut évoquer le traitement fiscal des brevets sans définir au préalable le brevet et, présenter son importance pour l'entreprise.

« Le brevet est un titre qui, délivré par l'Etat, confère à son titulaire le droit exclusif d'exploitation d'une invention nouvelle susceptible d'application industrielle » [2].

Le brevet constitue un instrument du progrès technique et de développement social. La plupart des législations fiscales des pays modernes accordent des privilèges fiscaux importants aux titulaires de brevets, tels que l'amortissement accéléré sur une période relativement courte et des impositions allégées sur les produits provenant de la concession de brevet.

Cependant, la fiscalité tunisienne ignore la nécessité de déduire la charge d'amortissement des brevets pendant la durée de protection. Dans ce sens, l'article 15 du code de l'IRPP et l'IS dispose : « il n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice l'amortissement des brevets ». Toutefois, la note commune n°83, de l'année 1990, traitant de l'amortissement précise que les brevets d'invention, dont l'exploitation est appelée à tomber dans le domaine public après un certain délai, peuvent être amortis entièrement dés l'expiration de cette période.

Ainsi, le seul traitement fiscal express lié aux activités de recherche et développement est plutôt négatif puisqu'il interdit la déductibilité fiscale de l'amortissement des brevets au cours de la période de protection. La fiscalité fait comme si le brevet ne se dépréciait pas en se rapprochant de la fin de la période de protection ou qu'il est totalement à l'abri du risque d'obsolescence et de désuétude dues au progrès technologique.

---

[1] Abderraouf YAÏCH, cours polycopiés : difficultés comptables, version 1999

[2] B.AMANN, encyclopédie de la gestion et du management, P97

La non-déductibilité fiscale de l'amortissement des brevets, pendant la période de protection, fait perdre à l'entreprise l'économie d'impôt résultant de la déductibilité de l'amortissement et augmente, par voie de conséquence, le coût net du brevet.

La comparaison entre l'économie d'impôt dont bénéficie l'entreprise si elle procède à l'amortissement du brevet sur une durée de 5 ans (qui est la durée d'amortissement des brevets minimale en France) et celle réalisée par l'entreprise qui procède à l'amortissement intégral de son brevet au moment où il tombe dans le domaine public(généralement, un brevet tombe dans le domaine public après au moins 20 ans de son dépôt auprès de l'INNORPI) donne le résultat suivant :

Coût d'acquisition du brevet : 100000

Durée d'amortissement : 5 ans	Amortissement intégral après 10 ans
Amortissement annuel = 100000 / 5 = 20000 Pour un taux d'actualisation de 10% et d'IS de 35% : Economie d'impôt = 20000 x 0.35 x (1 - $(1.1)^{-5}$) / 0.1 = 26535.5070 Coût net du brevet = 100000 - 26535.507 = 73464.492	Pour un taux d'actualisation de 10% et d'IS de 35% : Economie d'impôt = 100000 x 0.35 x $(1.1)^{-20}$ = 5202.527 Coût net du brevet = 100000 - 5202.527 = 94797.473

Dans le premier cas l'économie d'impôt excède celle dégagée dans le deuxième cas de cinq fois.

Aussi, la conjugaison des différentes réglementations applicables mène vers le paradoxe suivant :

- Les dépenses de R&D peuvent être déduites intégralement si elles sont comptabilisées en charges ;
- Elles peuvent faire l'objet de résorption tant qu'elles sont comptabilisées dans un compte d'investissements de recherche et de développement.
- Mais, dés qu'un brevet est déposé, les dépenses inscrites initialement en investissement de recherche et de développement sont virées dans le compte d'immobilisation incorporelle « brevet », et n'ouvrent plus droit à un amortissement fiscalement déductible.

Ces régimes incohérents s'expliquent, probablement, par l'absence d'activités de R&D et le faible nombre de brevets déposés par le secteur privé. Mais, force est de reconnaître que cette incohérence n'est pas de nature, non plus, à favoriser la recherche et développement dans le secteur privé.

Sous section 2 : Traitement fiscal de la réduction de valeur des dépenses de R&D

Selon la norme comptable 20, relative à la R&D, à la clôture de chaque exercice, l'entreprise procède à l'examen du solde non amorti des dépenses de développement capitalisées pour vérifier si les conditions qui ont justifié la capitalisation prévalent toujours. En cas de doute, une réduction de valeur doit être immédiatement constatée.

Si la réduction est irréversible, elle est constatée en charge en réduisant la valeur brute des dépenses. Si elle est non irréversible, la réduction de valeur est constatée en provision pour dépréciation.

Dans les deux cas, la charge comptabilisée est non déductible fiscalement. « Ces exclusions évidemment ressenties « négativement » par les entreprises » [1] entraînent l'imposition d'un bénéfice fictif.

[1] Bernard PLEGNET, Les facteurs de la compétitivité fiscale d'un pays, IACE, Sousse, novembre 2001, P155

Chapitre II : Les incitations fiscales et sociales en faveur de la R&D

L'activité de R&D relève du champ d'application du CII et bénéficie des incitations fiscales communes à l'ensemble des investissements régis par le CII (section1) et des incitations spécifiques prévues essentiellement par ledit code (section2).

Section1 : Les incitations communes

A l'instar des autres activités régies par le CII, les investissements dans les activités de R&D peuvent bénéficier du réinvestissement exonéré et de l'amortissement dégressif des équipements.

Sous section 1 : Les réinvestissements exonérés

Les investisseurs dans les activités de R&D peuvent bénéficier du dégrèvement financier ou du dégrèvement physique, pour les personnes morales, dans la limite de 35% du revenu ou bénéfice fiscal soumis à l'IRPP ou à l'IS, sous réserve du minimum d'impôt. Toutefois, ce taux est de 50% pour les activités relevant de l'article 49 du CII consacré aux activités de soutien.

Le bénéfice des dégrèvements exonérés est subordonné au préalable au respect des conditions suivantes :

- la présentation d'une attestation de dépôt de déclaration délivrée par les services desquels relève l'activité ;
- la réalisation d'un schéma de financement comportant au moins 30% de fonds propres.

En outre, le contribuable doit répondre aux conditions prévues par l'article 7 du CII et qui varient selon la nature du dégrèvement.

§1- Le dégrèvement physique

Seules les personnes morales peuvent bénéficier du dégrèvement physique au titre des bénéfices réinvestis au sein même de la société, qui « consiste à déduire le coût d'acquisition d'une immobilisation de l'assiette imposable »[1] , sous réserve, bien entendu, de remplir les conditions suivantes :

- les bénéfices réinvestis doivent être inscrits dans un « compte spécial d'investissement » au passif du bilan et être incorporés dans le capital de la société avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive au titre des bénéfices de l'année au cours de laquelle la déduction a eu lieu ;
- la déclaration de l'IS doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser ;
- les éléments d'actifs acquis dans le cadre de l'investissement ne doivent pas être cédés pendent une année au moins à partir de la date de l'entrée effective en production ;
- le capital ne doit pas être réduit durant les cinq années qui suivent la date de l'incorporation des bénéfices et revenus investis, sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes.

Le dégrèvement physique constitue un avantage intéressant pour l'entreprise du fait que «la déduction pour réinvestissement physique se cumule avec l'amortissement des biens investis»[2]. C'est probablement l'avantage le plus significatif qu'offre la législation sur les avantages fiscaux.

§2-Le dégrèvement financier

Le dégrèvement financier prend la forme d'une déduction du bénéfice imposable des souscriptions à de nouvelles parts sociales et actions.

[1] Abderraouf YAÏCH, Théorie fiscale, 2002.P168

[2] op.cit, P 168

Le bénéfice de cet avantage est subordonné au respect des conditions suivantes :

- la tenue d'une comptabilité régulière et, selon la doctrine administrative, les personnes physique exerçant une activité commerciale ou non commerciale doivent être soumises au régime réel ;
- les actions ou parts sociales doivent être nouvelles ;
- la non-réduction du capital de la société émettrice pendant cinq ans à compter de l'année qui suit celle au titre de la quelle le réinvestissent a été réalisé, sauf dans le cas de résorption des pertes ;
- la présentation lors du dépôt de la déclaration annuelle d'une attestation de libération du capital souscrit.

Certes, le dégrèvement aussi bien financier que physique présente un avantage important pour l'entreprise. Mais, cette mesure souffre de quelques limites qui peuvent constituer un frein pour l'investissement, notamment dans les activités de recherche. Parmi ces limites on peut citer :

- le fait d'appliquer le seuil des réinvestissements exonérés au bénéfice net ou revenu net qui est une originalité du droit fiscal tunisien par rapport au droit comparé. « Le législateur français, par exemple, prévoit l'imputabilité des seuils, non pas sur le résultat fiscal net, mais plutôt sur les sommes réinvesties, il en découle que les sommes admises en déduction augmentent au fur et à mesure de l'augmentation du volume des fonds réinvestis »[1].En revanche, en droit fiscal tunisien le montant à déduire est fonction d'abord des résultats, le volume des sommes réinvesties n'intervient que comme une dernière limite.
- Contrairement au procédé du crédit d'impôt, institué par les législations fiscales canadienne et française, « lorsque la souscription n'a pu être imputé que partiellement en raison des limites de déductibilité, le reliquat non imputé n'est susceptible d'aucun report, il est définitivement perdu » [2].
- Le dégrèvement des investissements dans les activités de R&D réalisés par les entreprises autres que celles relevant de l'article 49 du CII est plafonné à 35% des bénéfices. Il est de 50% pour les entreprises relevant dudit article qui comprennent les entreprises spécialisées dans la recherche scientifique.

Sous section 2 : Amortissement dégressif des équipements affectés à la R&D

Les investissements régis par le code d'incitations aux investissements peuvent opter pour l'amortissement dégressif au titre du matériel et des équipements de production dont la durée d'utilisation dépasse 7 ans et ce à l'exclusion du mobilier et du matériel de bureau.

Néanmoins, à partir du 01.01.1999 le régime d'amortissement dégressif relève du droit commun. Par conséquent, tous les équipements acquis neufs, même ceux qui sont hors du champ d'application du CII, peuvent bénéficier de ce régime dés lors que leur durée fiscale d'amortissement est au moins de cinq ans.

Dans un sens encore plus large, la doctrine administrative accorde les avantages liés aux équipements sans l'exigence de la formalité de la déclaration.

Il résulte de la conjugaison des déférentes dispositions que :

  - l'amortissement dégressif, en droit commun, est plus souple mais ne s'applique qu'aux équipements acquis neufs
  - l'amortissement dégressif du CII nécessite un délai d'amortissement théorique plus long mais peut s'appliquer aux équipements d'occasion.

Section 2 : Les incitations spécifiques

Outre les incitations fiscales communes, les investissements dans les activités de R&D bénéficient des avantages fiscaux au titre des équipements, ainsi que de la prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de la sécurité social.

---

[1] Sami KRAÏM, Réinvestissements exonérés, Mémoire DEA en doit des affaires

[2] Abderraouf YAÏCH, Cours polycopiés les avantages fiscaux, version 2002/2003

Sous section 1 : Avantages fiscaux au titre des équipements

En vertu de l'article 42 du CII, les équipements acquis dans le cadre des investissements réalisés dans le domaine de la R&D peuvent bénéficier des avantages suivants :

- l'exonération des droits de douane et des taxes d'effets équivalant ainsi que la suspension de la TVA et du droit de consommation au titre d'équipements importés n'ayant pas de similaire fabriqués localement ;
- la suspension de la TVA s'il s'agit d'équipements fabriqués localement.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné au respect des conditions suivantes :

- l'acquisition d'équipement sur le marché local doit se faire auprès d'assujettis à la TVA.
- La présentation d'une attestation délivrée par le centre de contrôle des impôts compétent sur la base d'un arrêté du ministre des finances ;
- La souscription lors de toute opération d'importation ou d'acquisition sur le marché local d'un engagement de non-cession des équipements à titre gratuits ou onéreux pendant les 5 premières années à compter de la date d'importation ou d'acquisition sur le marché local. Cet engagement doit être joint à la déclaration douanière de consommation à l'importation et à la demande d'acquisition sur le marché local déposée auprès du centre de contrôle des impôts.

La condition de présentation d'une attestation de dépôt de déclaration et la réalisation d'un schéma de financement comportant au moins 30% de fonds propres à été tacitement éliminée par la loi d'orientation, relative à la recherche scientifique et au développement technologique, qui a étendu le champ d'application de cet avantage à toutes les entreprises privées qui procèdent à la réalisation de projets de recherche et de développement.

En cas de cession des équipements ayant bénéficiés de cet avantage avant l'expiration de la période de 5 ans, le bénéficiaire sera tenu :

- de l'acquittement des droits et des taxes dus sur la base de la valeur et des taux en vigueur à la date de la cession, pour les équipements importés ;
- de l'acquittement de la TVA due conformément à la législation et à la réglementation en vigueur, pour les équipements fabriqués localement. C'est à dire, conformément au §IV-2 de l'article9 du code de la TVA, le reversement de la TVA pour un montant correspondant à la taxe qui aurait dû être payée et déduite diminuée de $1/5^{ième}$ par année civile ou fraction d'année civile de détention.

Sous section 2 : Prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale

Quoique inscrit dans le paragraphe relatif à la promotion de la technologie et de la R&D, cet avantage est devenu, à partir de 1997, applicable à toutes les entreprises du secteur privé opérant dans les activités régies par le CII.

Ainsi, l'Etat peut prendre en charge, durant une période de 5 ans, la contribution patronale au régime légal de sécurité sociale lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- il s'agit de salaires versés au titre de nouveaux recrutements ;
- pour des agents de nationalité tunisienne ;
- titulaire d'un diplôme de l'enseignement supérieur au terme d'une scolarité égale au moins à deux années après le baccalauréat ou d'un diplôme équivalent ;
- l'agent est recruté pour la première fois.

Chapitre III : Les incitations financières en faveur des activités de R&D

Le régime tunisien d'incitation à la R&D contient une panoplie d'aides financières pour la promotion des ces activités. Les principales de ces aides sont :

- La prime pour les investissements de R&D
- La prise en charge par l'Etat des dépenses de formation de personnel
- Un régime d'incitation à l'innovation dans les technologies de l'information pour les petites et micro-entreprises.
- Des encouragements financiers prévus par la loi d'orientation relative à la R&D

Section1 : La prime d'investissement dans la R&D (PIRD)

La PIRD est accordée aux investissements de R&D réalisés par des entreprises industrielles, agricoles et de pêche, ainsi qu'à toute entreprise privée qui procède à la réalisation d'un projet de R&D.

Les investissements dans les activités de R&D, telle que définies par l'article2 du décret n°94-536 du 10/03/1994[1], portent sur :

- les études originales nécessaires au développement de nouveaux produits ou de nouveaux procédés ;
- la réalisation et les essais techniques de prototypes ainsi que les expérimentations sur le terrain ;
- l'acquisition d'équipements scientifiques de laboratoires nécessaires à la conduite de projets de R&D.

Cette définition des investissements dans les activités de R&D nous amène à poser les deux questions suivantes : tout d'abord, pourquoi les travaux de recherche fondamentale sont- elles exclues du bénéfice de cette prime, alors que cette phase est primordiale dans le processus de R&D ? Ensuite, qu'est ce que nous entendons par projets de R&D ? Comme notre législation fiscale n'avance pas de définition à cette activité, ce vide aura pour effet de donner un pouvoir plus discrétionnaire pour la commission chargée de l'évaluation de l'éligibilité des projets à une telle subvention.

Le montant de la prime, tel que fixé par l'article 7 du décret sus visés, est de :

- 50% du coût de l'étude avec un plafond de 25000dt
- 50% du coût des réalisations et des essais techniques de prototypes, d'expérimentation
- sur terrain et de l'acquisition de matériels scientifiques de laboratoire nécessaire à la réalisation de projet de R&D, avec un plafond de 100000dt

Section 2 : La prise en charge par l'Etat des dépenses de formation du personnel :

Aux termes de l'article 39 du CII, les entreprises industrielles, agricoles ou de pêche qui réalisent des investissements permettant la maîtrise ou le développement de la technologie ou une amélioration de la productivité peuvent bénéficier de la prise en charge totale ou partielle, par l'Etat, des dépenses de formation de personnel.

Le montant de la prise en charge par l'Etat des dépenses de formation est fixé à 50% avec un plafond de 125000dt[2].

---

[1] Tel que modifié par le décret n°99-11 du 04/01/1999

[2] Article 5 du décret n°94-590 du 10/03/94 tel que modifié par le décret n°96-38 du 09/01/1996 et le décret n°96-1672 du 18/09/1996

Cependant, s'il paraît que l'investissement a une importance ou un intérêt particulier pour l'économie, la contribution de l'Etat peut couvrir la totalité des frais de formation sans qu'elle ne dépasse 250000dt[1]. Or il est légitime de s'interroger sur la signification d'investissement ayant une importance ou un intérêt particulier pour l'économie.

Section 3 : Le régime d'incitation à l'innovation dans les technologies de l'information pour les petites et micro-entreprises

Le régime d'incitation à l'innovation dans les technologies d'information a pour vocation la promotion des projets contribuant au soutien de l'innovation dans ce domaine. Il a été introduit par la loi de finances pour l'année1999.

Ce régime d'incitation prend la forme d'une participation de l'Etat dans le capital de la société innovante. Cette participation ne peut excéder 49% du capital du projet avec un maximum de 49 milles dinars[2], ce qui constitue probablement un seuil dérisoire.

Pour être éligible à ce régime, le projet doit être réalisé par une société formée de personnes physiques de nationalité tunisienne répondant aux conditions suivantes [3]:

- être titulaire d'un diplôme universitaire ;
- être en possession d'une idée ou d'un projet jugé innovateur dans le domaine de la technologie de l'information ;
- s'engager à se consacrer à plein temps au projet ;
- le coût du projet ou de l'extension n'excède pas 200mille dinars ;
- le bénéficiaire de ce régime doit justifier d'un schéma de financement comportant au moins 50% de fonds propres, avec un apport en numéraire de 2%au moins du capital du projet.

Section 4 : Les encouragements financiers prévus par l'article 16 de la loi d'orientation relative à la R&D

La loi d'orientation, relative à la recherche scientifique et le développement technologique, définit, essentiellement, les objectifs de la politique nationale de la RS&DT, les organismes de recherche ainsi que les incitations et les encouragements en faveur des établissements et entreprises publics et privés et les associations à caractère scientifique qui procèdent à la réalisation de projet de R&D.

En vertu de l'article 16 de ladite loi, l'Etat peut accorder des encouragements financiers aux entités qui réalisent des projets de R&D, notamment les entreprises privées.

Ces encouragements sont accordés pour la réalisation de projets de recherche, ainsi que les actions entreprises dans le cadre des activités de recherche telles que[4] :

- l'organisation de manifestations scientifiques ;
- le soutien à la valorisation et à la vulgarisation des résultats de recherche ;
- la participation des chercheurs à des manifestations ou séjours scientifiques à l'étranger ;
- la veille technologique et toutes autres activités permettant la promotion de RS&DT.

Les encouragements sont accordés sous forme de subventions, dont le montant est fixé en fonction de la nature de l'activité.

Le bénéficiaire de la subvention est tenu de présenter, dans les délais qui lui sont fixés, un rapport sur l'exécution de l'activité objet de l'encouragement. « En cas de non réalisation de ladite activité, le bénéficiaire est tenu de rembourser les encouragements financiers accordés »[5]

---

[1] Op.cit

[2] Décret n°99-1513 du 05/07/1999

[3] Article 13 de la loi de finance pour l'année 1999, JORT n°104 décembre 1998

[4] Article 2 du décret n°99-469 du 01/03/1999

[5] Article 3 du décret n°99-469 du 01/03/1999

Chapitre IV : Etude de cas

Ce cas vise à déterminer le coût net d'un projet de recherche & développement.

La société XYZ est une SA industrielle régie par le CII, son capital social est de 2000000dt. Son bénéfice comptable, de l'exercice N, est de 450000dt et son bénéfice fiscal avant dégrèvement est de 550000dt.

Au cours de l'exercice N, l'entreprise a procédé à l'acquisition d'un équipement nécessaire aux activités de R&D pour un montant de 70000dt. C'est le seul investissement en équipement réalisé par la société tout au long de l'année.

Par ailleurs, l'entreprise a engagé les dépenses suivantes relatives à la R&D :

- Frais de personnel : 40000
- Achat de matières premières : 60000
- Achat d'un brevet pour les besoins de l'activité de recherche : 100000

Par souci de simplification nous allons considérer que les dépenses courantes se rapportant à des activités de recherche sont comptabilisées en charges de l'exercice.

Compte tenu des incitations dont pourra bénéficier l'entreprise, déterminons le coût net du projet de R&D supporté par celle ci.

L'entreprise a bénéficié d'une PIRD de 35000dt (50% du coût de l'équipement).

Comme l'entreprise est régie par le CII, elle pourra se prévaloir du dégrèvement physique, au titre de l'équipement acquis, au taux de35% du bénéfice net soumis à l'IS avec application du minimum d'impôt.

En revanche, l'investissement dans l'acquisition d'un brevet n'est pas éligible au dégrèvement physique.

1/ Economie d'impôt sur déduction des charges de personnel et achat matière :

Economie d'impôt = (60000 + 40000) x 0.35 = 35000

2*/ Déterminons l'économie d'impôt résultant du dégrèvement physique :*

Bénéfice avant dégrèvement	550000
Dégrèvement physique	70000
Montant réinvestit 70000	
Plafond de déduction 550000 x 0.35= 192500 > 70000	
Bénéfice après dégrèvement	480000

IS du droit commun = 480000 x 0.35 = 168000dt

Minimum d'IS = 550000 x 0.2 = 110000dt

IS du = 168000dt

Economie d'impôt résultant du dégrèvement = (550000 x 0.35) - 168000 = 24500dt

soit 70000x 35% = 24500dt

3/ Economie d'impôt résultant de l'amortissement dégressif du matériel et l'impôt latent sur reprise de la subvention :

Tableau d'amortissement et tableau de reprise de la subvention :

Taux d'amortissement linéaire= 10%

Taux d'amortissement dégressif = 10%x2.5= 25%

Vérification du taux	année	Dotation d'amortissement de l'exercice	VCN	Quotte part de la subvention d'équipement inscrite eu résultat de l'exercice	Subvention nette
	N	17500	52500	8750	26250
12/108=11%<25%	N+1	13125	39375	6562.5	19687.5
12/96=12.5%<25%	N+2	9843.750	29531.250	4921.875	14765.625
12/84=14%<25%	N+3	7382.812	22148.437	3691.406	11074.219
12/72=16%<25%	N+4	5537.109	16611.328	2768.554	8305.664
12/60=20%<25%	N+5	4152.832	12458.496	2076.416	6229.248
12/48=25%	N+6	3114.624	9343.872	1557.312	4671.936
12/36=33%>25%	N+7	3114.624	6229.248	1557.312	3114.624
	N+8	3114.624	3114.629	1557.312	1557.312
	N+9	3114.624	0	1557.312	0

$$\text{Economie d'impôt sur amortissement équipement} = \sum_{t=1}^{10} (\text{amortissement } x0.35)/(1+i)^t$$

Avec i taux d'actualisation = 10%

Economie d'impôt = 17692.434dt

Impôt latent sur quotte part de subvention inscrite au résultat=

$$\sum_{t=1}^{10} (\text{quotte part de subvention inscrite au résultat } x0.35)/(1+i)^t$$

Impôt latent= 8846.215dt

4/Economie d'impôt dû à la déduction en bloc du brevet au terme de la période de protection :

Economie d'impôt sur déduction intégrale du brevet= $(100000x0.35)/(1.1)^{20}$ =5202.527dt

5/Calcul du coût net de R&D supporté par l'entreprise :

Le coût net de R&D à la charge de l'entreprise correspond à :

Dépense totale de R&D	270000
- économie d'impôt sur déduction de charge de personnel et l'achat matière	35000
- économie d'impôt sur dégrèvement	24500
- subvention	35000
+ impôt latent sur amortissement de la subvention	8846.215
- économie d'impôt sur amortissement dégressif du matériel	17692.434
- économie d'impôt sur déduction intégrale du brevet au terme de la période de protection	5202.527
= Coût net de l'investissement de R&D à la charge de l'entreprise	161451.254

En conclusion, l'entreprise supporte 60% de la charge totale de R&D

Conclusion première partie

Les dispositions fiscales de droit commun ne consacrent qu'une seule disposition aux activités de R&D de nature négative, à savoir l'exclusion des brevets du droit d'amortissement pendant la période de protection.

Les incitations fiscales et financières permettent de corriger les insuffisances du régime de droit commun. Mais, elles ne procurent pas, tout compte fait, un avantage substantiel puisque le coût net de l'investissement qui se dégage de l'étude de cas est de 60% alors qu'en appliquant un régime de droit commun qui autorise la déduction totale des dépenses engagées, on obtient un résultat proche, le coût net nominal étant de 65%.

L'exemple que nous avons développé comporte néanmoins, une incertitude quant au montant éligible au dégrèvement physique : doit-on déduire le montant investi net de la subvention ou le montant brut de l'équipement acquis. De même, l'investissement dans l'acquisition du brevet ne semble pas pouvoir bénéficier du dégrèvement physique.

Deuxième partie : La fiscalité de la R&D en droit comparé

Les encouragements fiscaux et financiers à la R&D, au niveau mondial, se caractérisent par une grande disparité. C'est ce que nous allons essayer de mettre en évidence dans cette partie dans laquelle nous étudierons les incitations fiscales à la R&D offertes par le Canada, pays pionnier dans ce domaine, et celles offertes par la France, pays où le défi du savoir est considéré comme présentant un enjeu très important.

Chapitre I : La fiscalité canadienne de la R&D

Le statut fiscal canadien de la R&D est l'un des plus avantageux au monde. Cependant, il se caractérise par une complexité due à la coexistence d'un régime fédéral et des régimes provinciaux. Dans le cadre de ce chapitre, nous allons aborder successivement les aides fiscales fédérales en faveur de la R&D (section1), les aides fiscales provinciales pour la R&D (section 2) et, particulièrement, le régime fiscal de la R&D au Québec, pays où la R&D reçoit le plus d'incitations (section 3).

Section 1 : Les aides fiscales fédérales pour la R&D

Le gouvernement fédéral canadien offre principalement deux types d'avantages fiscaux pour la R&D : une déduction avantageuse des dépenses de R&D pour la détermination de l'IS et un crédit d'impôt au titre de la R&D.

Sous section 1 : La déduction des dépenses de R&D

La législation fiscale canadienne offre la possibilité de déduire la totalité des dépenses en nature et des dépenses en capital engagées à l'égard des activités de R&D. La fraction ne pouvant être déduite au titre d'une année peut être reportée indéfiniment [1].

Les dépenses de nature courante ayant trait à la R&D englobent essentiellement[2] :

- La fraction des salaires, traitement et avantages se rapportant aux activités de R&D ;
- Autres dépenses liées à des activités de R&D et qui n'auraient pas étaient engagées si ces activités n'avaient pas eu lieu. Pour le calcul de ces dépenses Revenu Canada propose au contribuable le choix entre deux méthodes : Soit la méthode traditionnelle qui consiste en une déclaration détaillée de tous les frais généraux (salaires des employés de soutien, fourniture de bureau, chauffages, électricité, déplacement..), soit la méthode de remplacement qui fait correspondre les frais généraux à un montant forfaitaire égal à 65% des salaires et des traitements des employés s'occupant directement de la R&D ;
- Les loyers relatifs aux machines et matériels utilisés en totalité ou presque dans le cadre des activités de R&D ;
- Les contrats de R&D confiés à des tiers ;
- Les paiements faits à des associations, universités et collèges agrées et à des sociétés sans but lucratif travaillant en recherche ; dans la mesure où le contribuable a le droit d'exploiter les résultats des activités de recherche.

Les dépenses en capital sont constituées du coût d'acquisition d'équipements nécessaires pour les activités de R&D.

Néanmoins, la déduction des dépenses est subordonnée au respect des conditions suivantes [3] :

- le contribuable exploite une entreprise au Canada ;
- les dépenses de R&D sont en rapport avec l'entreprise ;
- la R&D est effectuée directement par le contribuable ou pour son compte ;
- si le paiement est fait à un tiers, le contribuable est en droit d'exploiter les résultats de la recherche.

---

[1] les encouragements fiscaux fédéraux à la RS&DE, www.fin.gc.ca/resdev/fedsy-f-html (site visité en Mai 2003)

[2] op.cit

[3] les mesures fiscales pour favoriser la R&D au Québec www.investquebec.com/fr/doc/pdf/mesures-fiscales/brochures-rd-mesfisc-2002-2003 (site visité en mai 2003)

La déduction des dépenses ayant trait aux activités de R&D présente deux démarcations majeures par apport à la déduction des autres dépenses.

Tout d'abord, les dépenses en capital au titre de la R&D peuvent être déduites en entier l'année où elles sont engagées. Habituellement, la déduction des dépenses en capital s'étale sur plusieurs années en application du régime de déduction par amortissement. Cet avantage procure à l'entreprise une importante économie d'impôt.

Si on prend le cas d'une entreprise manufacturière (taux d'imposition 22.12%) ayant acquis un matériel pour 100 000 $:

L 'application de la déduction intégrale donne une économie d'impôt de 100 000 x 22.12% = 22120$

L'application de l'amortissement procure une économie d'impôt égal à la somme des économies d'impôt annuelles, qui correspond à l'amortissement multiplié par les taux de l'IS, actualisées. Un amortissement linéaire sur 10 ans et un taux d'actualisation de 10% donnent le résultat suivant :

$$\mathbf{22.12\% \times [10 \times (1- 1.1^{-10}) / 1-1.1^{-1}] = 14\,950\$}$$

Ainsi, la déduction intégrale des dépenses en capital procure à l'entreprise une économie d'impôt qui dépasse de plus de la moitié celle procurée par la déduction par amortissement.

Ensuite, les dépenses au titre de la R&D peuvent faire l'objet d'un report prospectif sur une période indéfinie. Alors qu'en temps normal, les dépenses de nature courante ne sont déductibles que l'année où elles ont été engagées, et elles peuvent donner lieu à une perte reportable prospectivement sur 7 ans [1].

Le montant des dépenses de R&D donnant lieu à la déduction doit être diminué de toute forme d'aide gouvernementale (crédit d'impôt fédéral et provincial..) et non gouvernementale (aides reçues des tiers..) reçu ou à recevoir [2].

Le traitement des dépenses de R&D engagées à l'étranger diffère de celui des dépenses engagées à l'intérieur du Canada. Premièrement, les dépenses de nature courante n'ayant pas pu être déduite en entier du revenu imposable, au titre de l'année de leur engagement, ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'un report prospectif. Deuxièmement, les dépenses en capital ne sont pas déduites en entier au titre de l'année de leur engagement ; toutefois, elles peuvent être déduites conformément au régime de déduction par amortissement [3].

Sous section 2 : Le crédit d'impôt pour la R&D

Le montant du crédit d'impôt et la possibilité de son remboursement dépendent de la taille de l'entreprise.

§1-Les PME :

On entend par PME les petites sociétés privées sous contrôle canadien (SPCC) qui répondent aux critères suivants [4] :

- l'entreprise est établie au Canada ;
- elle n'est pas contrôlée par une ou des sociétés publiques, ni par des personnes non-résidentes, ni une combinaison des deux ;
- son revenu imposable est inférieur à 200 000$;
- son capital imposable est inférieur à 10 000 000$. Le capital imposable est composé des capitaux propres, des dettes bancaires ainsi que des autres types de dettes semblables.

Le taux général du crédit d'impôt est de 20% des dépenses de nature courante et dépenses en capital engagées à l'occasion des activités de R&D. Toutefois, un taux de 35% s'applique à la première tranche de 2 millions de dollars des dépenses de R&D engagées par la petite SPCC[5].

---

[1] Les encouragements fiscaux fédéraux à la RS&DE, www.fin.gc.ca/resdev/fedsy-f-html (site visité en Mai 2003)

[2] op.cit

[3] Les encouragements fiscaux fédéraux à la RS&DE, www.fin.gc.ca/resdev/fedsy-f-html (site visité en Mai 2003)

[4] Les mesures fiscales pour favoriser la R&D au Québec www.investquebec.com/fr/doc/pdf/mesures-fiscales/brochures-rd-mesfisc-2002-2003 (site visité en mai 2003)

[5] Les encouragements fiscaux fédéraux à la RS-DE , www.fin.gc.ca

Les petites SPCC peuvent se faire rembourser les crédits inutilisés à un taux général de 40% pour les dépenses courantes et les dépenses en capital. Toutefois, les dépenses de nature courantes qui donnent droit au crédit d'impôt pour la R&D au taux de 35% sont entièrement remboursables[1].

En outre et pour éviter qu'une PME soit pénalisée au moment où son revenu dépasse 200 00$ (dans ce cas le crédit d'impôt diminuerait brusquement à 20% et deviendrait non remboursable), le plafond des dépenses de 2millions $ est réduit graduellement si le revenu imposable de l'entreprise dépasse 200 000$ sans excéder 400 000$ ou si son capital imposable dépasse 10 000 000$ sans excéder 15 000 000$. Voici quelques exemples présentés par investissement Québec dans un document intitulé les mesures fiscales pour favoriser la R&D au Québec 2002-2003 publié dans son site www.investquebec.com

revenu imposable	capital imposable	plafond des dépenses
200 000$	10 000 000$	2 000 000$
200 000$	12 500 000$	1 000 000$
200 000$	15 000 000$	0$
300 000$	10000 000$ ou moins	1 000 000$
300 000$	12 500 000$	500 000$
300 000$	15 000 000$	0$
400 000$	sans objet	0$

§2-Les grandes entreprises :

Le taux du crédit d'impôt recherche est de 20%. Ce crédit peut faire l'objet d'un report prospectif sur 10 ans.

Les dépenses de R&D donnant droit au crédit d'impôt doivent être diminuées des crédits d'impôt provinciaux. En plus le montant du crédit d'impôt demandé une année réduit le montant des dépenses donnant droit à la déduction d'impôt.

Les sociétés peuvent également céder à des préteurs les remboursements de crédit d'impôt pour R&D qu'elles attendent pour garantir le financement provisoire de leurs activités[2].Cette mesure est jugée très intéressante pour les entreprises, notamment les PME , du fait de l'importance du crédit d'impôt dont elles sont en mesure de bénéficier.

En temps normal, les montants reçus d'un tiers en contrepartie d'activités de R&D, réalisées par l'entreprise pour le compte de ce dernier, doivent être déduits des dépenses donnant lieu au crédit d'impôt. Toutefois, les montants reçus par une entreprise canadienne en vertu d'un contrat de recherche consenti par un non- résident du Canada, qui n'exploite pas d'entreprise au Canada, ne réduisent pas les dépenses admissibles de R&D dans le calcul du crédit d'impôt[3]. Cette mesure vise à inciter les sociétés étrangères à confier des activités de R&D à des entreprises canadiennes.

Section 2 : Les aides fiscales provinciales pour la R&D

Manitoba, le Nouveau-Brunswick, la Terre-Neuve, la Nouvelle-écosse, l'Ontario et le Québec offrent des encouragements fiscaux en faveur des activités de R&D des entreprises sur leur territoire. Ces encouragements viennent s'ajouter aux incitations fédérales pourvu que le contribuable dépose des déclarations distinctes pour l'Etat fédéral et la province.

Les aides fiscales provinciales pour la R&D sont essentiellement :

- la déduction d'impôt ;
- la super déduction offerte par la province d'Ontario ;
- des crédits d'impôt pour la R&D.

Sous section 1 : La déduction d'impôt

Les provinces offrent le même avantage que le régime fédéral pour ce qui est de la déduction des dépenses de R&D à savoir la déduction de la totalité des dépenses de nature courante et des dépenses en capital ayant trait à la R&D, avec un report indéfini en cas de perte. Les dépenses

[1] op.cit

[2] les encouragements fiscaux fédéraux à la R&D, , www.fin.gc.ca/resdev/fedsy-f-html (site visité en Mai 2003)

[3] les mesures fiscales pour favoriser la R&D au Québec www.investquebec.com/fr/doc/pdf/mesures-fiscales/brochures-rd-mesfisc-2002-2003 (site visité en mai 2003)

admissibles en déduction doivent être déduites des crédits d'impôt fédéral et provinciaux. Toutefois au Québec, le crédit québécois pour la R&D ne réduit pas les dépenses donnant droit à la déduction intégrale[1].

Sous section 2 : La super déduction offerte par l'Ontario

La province d'Ontario offre un avantage supplémentaire pour promouvoir la R&D. Il s'agit d'une super déduction qui s'applique aux dépenses admissibles de la R&D. Par dépenses admissibles on entend celles donnant lieu au crédit d'impôt fédéral pour la R&D diminué des aides gouvernementales et non gouvernementales, des crédits de l'Ontario et fédéral à la recherche.

Le taux de la super déduction s'appliquant aux dépenses autres que les dépenses supplémentaires s'élevant à 25% pour les sociétés autres que les SPCC et à 35% pour les SPCC.Ce taux est de 52.5% pour les SPCC et de 34.5% pour les autres sociétés pour ce qui est des dépenses supplémentaires c'est à dire l'excédent des dépenses de R&D engagées au cours d'une année par apport à la moyenne des dépenses de R&D engagées au cours des trois derniers exercices [2] .

Cette super déduction n'est pas considérée comme une aide gouvernementale. Par conséquent elle ne réduit pas le montant des dépenses donnant droit aux déductions et aux crédits d'impôt fédéral et provinciaux.

Sous section 3 : Le crédit d'impôt à la R&D

Le montant et les critères du CI différent d'une province à l'autre. Dans tous les cas, le CI provincial est offert aux sociétés à l'égard des dépenses de R&D engagées sur le territoire de la province.

Les provinces, autres que l'Ontario et le Québec, offrent des crédits d'impôt en faveur de la recherche dont le taux varie entre 10% et 15%. Ce crédit peut être remboursable immédiatement ou reportable prospectivement ou rétrospectivement

L'Ontario offre deux genres de CI en faveur de la recherche[3] :

- *Un crédit d'impôt pour l'innovation :* ce crédit est offert aux SPCC(sociétés privées sous contrôle canadien). Il porte sur la totalité des dépenses de nature courante et 40% des dépenses en capital, avec un plafond de 2 millions $. Le taux du crédit pour l'innovation est de 10%, il sert à réduire l'IS de l'Ontario. En cas d'excédent il est entièrement remboursable.
- *Un crédit d'impôt pour les entreprises parrainant les instituts de recherche :* ce crédit est offert aux sociétés à l'égard des dépenses de R&D subies en vertu de contrats approuvés avec des institutions de recherche agréés avec un plafond de 2 millions$. Le taux de ce crédit est de 20%, il est entièrement remboursable.

La fiscalité de la R&D de l'Ontario est assez attractive. Elle est classée deuxième après celle du Québec.

Section3 : Le Québec, le pays qui offre le plus d'incitations à la R&D

Le Québec est la juridiction au Canada qui offre les incitations fiscales les plus généreuses pour les activités de R&D. En comparaison des incitations offertes ailleurs dans le monde, le

Québec vient au deuxième rang après l'Espagne pour les grandes sociétés et se situe au premier rang pour les petites entreprises[4].

Les encouragements fiscaux pour la R&D offerts par le Québec prennent la forme d'une déduction intégrale des dépenses, de crédit d'impôt remboursable et de congé fiscal pour chercheurs étrangers.

---

[1] Les mesures fiscales pour favoriser la R&D au Québec www.investquebec.com/fr/doc/pdf/mesures-fiscales/brochures-rd-mesfisc-2002-2003 (site visité en mai 2003)

[2] « Programmes provinciaux d'encouragement à la R-D » , www.fin.gc.ca/resdev/fedsy-f-html (site visité en Mai 2003)

[3] Op.cit

[4] Les mesures fiscales pour favoriser la R&D au Québec www.investquebec.com/fr/doc/pdf/mesures-fiscales/brochures-rd-mesfisc-2002-2003 (site visité en mai 2003)

Sous section 1 : Le crédit d'impôt recherche

La particularité du régime québécois réside dans le traitement des dépenses de R&D différemment, à l'égard du crédit d'impôt, selon le type de la recherche à laquelle elles se rapportent.

Dans le tableau suivant, le ministère de ressources naturelles québécois, dans un article intitulé «mesures pour la R-D» publié dans son site www.mrn.qc.ca, présente les différents CI dont peut bénéficier l'entreprise en fonction de sa taille et du type de la recherche menée par elle :

Type de la recherche	Taux CI en fonction de la taille de l'entreprise	
	PME [1]	Grandes sociétés
Recherche effectuée par l'entreprise[2] : réalisée par elle-même ou pour son compte	40% applicable aux premiers 2 millions $ des salaires versés aux employés qui exercent des activités de R&D ou de soutien à la R&D	20% des salaires versés aux employés qui exercent des activités de R&D ou de soutien à la R&D
Recherche effectuée par une entité universitaire ou un centre de recherche publique[3]	40% d'un montant égal à 80% de la dépense admissible de R&D	
La recherche effectuée par un consortium de recherche[4]		
La recherche pré compétitive[5]	40% des dépenses admissibles	
Crédit d'impôt sur l'accroissement des dépenses de R&D	15% de l'excédent des dépenses de R&D au Québec par rapport à la moyenne des 3 années précédentes	Ne s'applique pas

Quelle que soit l'origine du CI et la taille de l'entreprise bénéficiaire, celui ci est toujours remboursable.

Sous section 2 : Le congé fiscal pour chercheurs étrangers

L'un des objectifs, fixés par les autorités québécoises, est de rendre le Québec un lieu attractif non seulement pour les entreprises qui exercent de la recherche et développement, mais aussi aux chercheurs étrangers. En effet, en plus du coût de la vie avantageux au Québec, «les chercheurs étrangers qui viennent travailler en R&D au Québec sont exemptés de l'impôt sur le revenu du Québec pendant 5 ans »[6] . Sont concernés par cet avantage les non-résidents canadiens, qui sont spécialisés en sciences pures ou appliquées ou dans un domaine connexe.

Par ailleurs, peuvent se prévaloir du congé fiscal « certains experts étrangers, en valorisation de la recherche. Ces experts doivent être non-résidents canadiens et être spécialisés en gestion ou

---

[1] Au sens de la législation fiscale québécoise, une PME est une société sous contrôle canadien répondant aux critères suivants :

- elle est contrôlée par des résidents canadiens
- son actif est inférieur à 25 millions$.

A la différence du régime fédéral, au Québec on ne fait pas de distinction entre sociétés privées et sociétés publiques.

[2] Même les entreprises non établies au Québec peuvent demander des crédits sur les salaires, lorsqu'elles confient des travaux de R&D à une entreprise du Québec.

[3] Pour bénéficier de ce crédit, le contribuable doit obtenir au préalable une approbation de Revenu Québec.

[4] Un consortium de recherche est un groupement d'entreprises, d'un même secteur d'activité, de façon permanente pour réaliser ensemble des travaux de R-D.

[5] La recherche pré compétitive : travaux de R-D qui suscitent des intérêts communs à un groupement d'entreprises habituellement en concurrence. L'accès à ce CI nécessite au préalable l'obtention d'un visa du ministère de la recherche, de la science et de la technologie (MRST).

[6] Les mesures fiscales pour favoriser la R&D au Québec www.investquebec.com/fr/doc/pdf/mesures-fiscales/brochures-rd-mesfisc-2002-2003 (site visité en mai 2003)

financement des activités d'innovation, en commercialisation à l'étranger ou en transfert de technologies de pointe »[1].

Section 4 : Etude de cas

Soit une société canadienne installée au Québec qui réalise au cours de l'exercice N les dépenses suivantes dans le cadre de ses activités de R&D :

- acquisition matériel : 70000$
- charge de personnel : 135000$
- acquisition d'un brevet : 30000$
- autre charges courantes (achat matière) : 350000$

Déterminons le coût net après impôt du projet de R&D dans le cas où la société A est une petite société sous contrôle canadien (SPCC) et dans le cas où A est une grande société.

1er cas : La société A est une SPCC :

La société A est une petite SPCC c'est à dire dont l'actif est inférieur à 25millions$; son revenu fédéral imposable est inférieur à 200000$ et son capital imposable est inférieur à 10millions$.

A- Dépenses R&D effectuée au Québec	270000
B- Salaires inclus dans A	135000
C- Crédit d'impôt du Québec (Bx40%)	54000
D- Crédit d'impôt fédéral (A-C)x35%	75600
E- Economie d'impôt résultant de la déduction d'impôt au Québec (A-D)x9.04%	17574
F- Economie d'impôt résultant de la déduction d'impôt fédéral (A-C-D)x13.12%	18420
G- Coût net de la R&D pour l'entreprise (A-C-D-E-F)	104406

Partage du financement

- Gouvernement du Québec (C+E)/A : 27%
- Gouvernement fédéral (D+F)/A : 34%
- L'entreprise (G/A) : 39%

2éme cas : Nous reprenons les mêmes données pour une grande société :

A- Dépenses R&D effectuée au Québec	270000
B- Salaires inclus dans A	135000
C- Crédit d'impôt du Québec (Bx20%)	27000
D- Crédit d'impôt fédéral (A-C)x20%	48600
E- Economie d'impôt résultant de la déduction d'impôt au Québec (A-D)x9.04%	20015
F- Economie d'impôt résultant de la déduction d'impôt fédéral (A-C-D)x26.12%[2]	50777
G- Coût net de la R&D pour l'entreprise (A-C-D-E-F)	123608

Partage du financement

- Gouvernement du Québec (C+E)/A : 17%
- Gouvernement fédéral (D+F)/A : 37%
- L'entreprise (G/A) : 46%

A l'issue de ces deux exemples nous pouvons affirmer que la combinaison entre les mesures fiscales en faveur de la R&D québécoises et fédérales réduit énormément le coût net après impôt des dépenses de R&D à la charge de l'entreprise qui se situe respectivement à :

- 39% pour les investissements de R&D entrepris par les PME ;
- 46% pour les investissements de R&D entrepris par les grandes entreprises.

---

[1] op.cit

[2] Le taux d'imposition fédéral pour les grandes sociétés est de 26.12% pour les sociétés non manufacturières et 22.12% pour les sociétés manufacturière.

Chapitre II : La fiscalité française de la R&D

Conscientes de l'importance du défi de l'économie de savoir, les autorités françaises ont pris des mesures variées en vue de mobiliser toutes les ressources disponibles pour passer d'un taux des dépenses internes de R&D par rapport au PIB de 2.2% en 2001 à 3% en 2010.

De multiples actions ont été décidées pour soutenir la recherche notamment des incitations fiscales et une réorganisation du partenariat entre la recherche publique et les entreprises du secteur privé.

Section 1 : Les incitations fiscales à la R&D

La fiscalité française comporte un large éventail de mesures incitatives pour la R&D. Le crédit d'impôt recherche, institué depuis deux décennies, est considéré comme l'encouragement le plus important. A cet instrument viennent s'ajouter des encouragements aux souscripteurs des fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI). Et récemment en 2003, une nouvelle refonte de la fiscalité de la R&D a fait introduire un nouveau statut fiscal pour les «business angels», des incitations fiscales et sociales en faveur des jeunes entreprises innovantes, l'exonération de la taxe professionnelle sur les investissements en R&D et l'accroissement du taux d'amortissement dégressif pour les immobilisations de R&D.

Sous section 1 : Le crédit d'impôt recherche

Le mécanisme de crédit d'impôt recherche a été institué par l'article 67de la loi de finances pour l'année 1983. Ce crédit est subordonné à une option irrévocable de l'entreprise.

§1- Champ d'application du CIR

Peuvent bénéficier du crédit d'impôt pour la recherche :

- les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel dans le cadre de l'IS ou l'IR (art 24 4 quart CGI) ;
- les entreprises nouvelles qui répondent aux conditions suivantes prévues par l'article 44 bis-II-1 du CGI :
    - le chiffre d'affaires hors taxe est inférieur ou égal à 30 millions F
    - le nombre de salariés est au plus égal à 150
    - pour les entreprises constituées sous la forme de sociétés, les droits de vote rattachés aux actions ou aux parts ne sont pas détenus directement ou indirectement, pour plus de 50%, par d'autres sociétés.

§2- Les dépenses admissibles :

Les dépenses de R&D ouvrant droit au CIR sont essentiellement (telles que prévue par l'art 244 B-II du CGI) :

- les dotations aux amortissements des immobilisations affectées à la recherche ;
- les dépenses de personnel afférentes au personnel de recherche (les chercheurs et les techniciens de recherche) ;
- les autres dépenses de fonctionnement exposées dans des opérations de recherche : leur montant est fixé forfaitairement à un pourcentage des dépenses de personnel de recherche. Ce pourcentage dépend du lieu d'affectation du personnel de recherche auquel se rapportent les dépenses ;
- les dépenses exposées pour la réalisation d'opération de recherche confiées à des organismes de recherche ou à des experts ;
- les frais de prise et de maintenance des brevets (honoraires versés à des conseils en brevets d'invention et aux mandataires auprès de l'institut national de la propriété intellectuelle(INPI), frais de traduction, taxes diverses versées au profit de l'INPI, taxes de maintenance des titres..) ;

- les amortissements des brevets acquis en vue d'opérations de recherche ;
- les salaires et charges afférentes aux périodes pendant lesquelles les salariés participent aux réunions de normalisation[1] des produits de l'entreprise, et dépenses accessoires fixées à 30% des salaires

§3- Modalités de calcul et l'utilisation du CIR :

En vertu de l'article 244 quarter B- I, le CIR correspond à 50% de la différence entre les dépenses de R&D engagées au cours d'une année et la moyenne des dépenses de même nature engagées au cours des deux années précédentes revalorisées de la hausse des prix à la consommation. Les coefficients de revalorisation applicables sont publiés chaque année au bulletin officiel des impôts au cours du mois de février.

Par ailleurs, pour les nouvelles entreprises ou celles exposant pour la première fois des dépenses de recherche, le CIR accordé au titre de l'année de leur création ou d'exposition des dépenses de R&D pour la première fois est égal à 50% des dépenses de recherche exposées au cours de cette période[2].

Les subventions reçues par l'entreprise à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites de la base de calcul de ce crédit.

Le CIR peut être soit positif soit négatif.

S'il est positif, le CIR est plafonné à 40 millions Francs et il est imputé à l'IS ou l'IR par ailleurs payable. L'excédent du CIR non imputé sur l'IS ou IR dû au titre de l'année de la réalisation des dépenses de R&D est imputé sur l'impôt des 3 années suivantes (art 199 ter B CGI), après quoi il pourra être intégralement remboursé. Toutefois, les nouvelles entreprises peuvent se faire rembourser immédiatement les crédits inutilisés [3].

Dans le cas où les dépenses de recherche exposées au cours d'une année seraient inférieures à la moyenne de celles exposées au cours des deux années précédentes, il est pratiqué, dans la limité des crédits antérieurement obtenus, une imputation égale à 50% de la différence négative sur le ou les CIR des années suivantes (art 199 ter B, II du CGI). Le CI négatif ne peut en aucun cas excéder les crédits positifs obtenus antérieurement.

Les entreprises qui souhaitent bénéficier du crédit d'impôt recherche ont la possibilité de consulter l'administration sur l'éligibilité de leur projet de R&D au CIR, et ce préalablement à l'engagement du projet. En absence de réponse de l'administration dans les six mois suivants, ces entreprises bénéficient d'un accord tacite[4].

Sous section 2 : Avantages fiscaux pour les souscripteurs aux fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI)

Les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) sont des fonds communs de placement risque. L'actif du FCPI doit être composé à hauteur de 60% au moins de valeurs mobilières et parts des SARL émises par des sociétés non cotées en bourse, soumises à l'IS et qui remplissent les conditions suivantes[5] :

-le capital doit être détenu majoritairement par des personnes physiques ou des personnes morales elles mêmes détenues par des personnes physiques ;

-la société doit avoir un caractère innovant, c'est à dire qu'elle a réalisé au cours des trois derniers exercices clos, avant la date de l'investissement du fond, des dépenses de R&D cumulées d'un montant égal au moins au tiers du chiffre d'affaires hors taxes le plus élevé réalisé au cours de ces

---

[1] Selon l'art 1 du décret n°84-74 du 26/01/84, la normalisation a pour objet de « fournir des documents de référence comportant des solutions à des problèmes techniques et commerciaux concernant les produits, biens et services qui se posent de façon répétée dans les relations avec les partenaires économiques, scientifiques, techniques et sociaux ».

[2] Le crédit d'impôt en faveur de la recherche, impôts et contributions, les éditions Juris-Classeur, p24

[3] Aide fiscale à la R&D dans les pays du G-7 et en Australie, www.fin.gc.ca/resdev/why2-f.html (site visité en avril 2003)

[4] Le crédit d'impôt recherche, impôt et contributions, les éditions Juris-classeur P10

[5] Réduction d'impôt, souscription de parts de FCPI , impôts et contributions, les éditions juris-classeur, page 2

exercices, ou bien qu'elle justifie de la création de produits ou procèdes dont le caractère innovant reconnu par l'agence nationale de la valorisation de la recherche (l'ANVAR)[1] .

Le souscripteur au FCPI a droit à une réduction d'impôt correspondant à 25% du montant des versements effectuées sous réserve d'un plafond annuel de 11430 Euro pour les contribuables célibataires et de 22867 Euro pour les contribuables mariés[2] . Pour bénéficier de cet avantage, le contribuable doit s'engager à conserver les parts du fonds pour une durée de 5 ans à compter de la date de souscription.

Outre le dégrèvement, le souscripteur au FCPI pourra se prévaloir des avantages fiscaux prévus pour les souscripteurs des fonds communs de placement à risque (FCPR). En effet, en vertu de l'article 163quinquiesBet 92 G du CGI , et sous réserve de s'engager à conserver les parts pour une durée de 5 ans au moins à compter de la date de la souscription, les personnes physiques sont exonérées de l'IR à raison des plus-values et des produits auxquels donnent droit les parts concernées.

Ainsi, les FCPI permettent de « saisir le fort potentiel de croissance des nouvelles technologies tout en bénéficiant d'une fiscalité très attrayante en contrepartie du risque et de l'immobilisation de cinq ans minimum »[3].

Sous section 3 : Avantages fiscaux pour les «business angels»

Les business angels ou les investisseurs providentiels sont extrêmement utiles aux jeunes entreprises innovantes car ils leur apportent des capitaux mais aussi, le plus souvent, leur forte expérience professionnelle[4].

La conscience prise de l'utilité des sociétés à capital risque unipersonnelles (SCRU) ou les business angels, a amené à doter celles ci d'un nouveau statut fiscal. A cet égard les SCRU sont exonérées de l'IS et les dividendes et les plus-values distribuées par la SCRU à son actionnaire sont exonérées de l'IR à condition, toutefois, que le capital de la société soit majoritairement et durablement investi dans des entreprises innovantes.

Sous section 4 : Environnement fiscal attractif pour les jeunes entreprises innovantes

Des avantages fiscaux spécifiques sont accordés aux jeunes entreprises innovantes, depuis 2003.

Par jeune entreprise innovante, on entend l'entreprise ayant moins de 8 ans, dont le ratio (dépenses de R&D / charges totales) est supérieur à 15 % et dont 75% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par des personnes physiques[5] .

Ces entreprises peuvent bénéficier des avantages fiscaux et sociaux suivants :

- Une exonération de l'IS sur les 3 premiers exercices bénéficiaires, puis exonération de 50% pour les 2 exercices suivants
- Une exonération des charges sociales patronales pendant 6 ans puis 50% pendant 4 ans ;
- Une exonération des taxes locales (telle que la taxe professionnelle) pendant 4 ans ;
- Pour les investisseurs et les salariés détenant des titres de ces sociétés, une exonération d'impôt sur les plus-values sur les titres détenus depuis plus de 3 ans.

L'objectif de ces mesures est de créer un choc psychologique pour les investisseurs et les entrepreneurs, pour que la France soit perçue comme étant une terre accueillante pour les projets de développement des entreprises innovantes.

---

[1] L'ANVAR : l'agence nationale de la valorisation de la recherche : établissement public qui propose une série d'aide pour accompagner les projets d'innovation dans les entreprises (aides, avances remboursables, participation au capital, concours de création d'entreprises)

[2] Le fonds commun de placement dans l'innovation, www.anvar.fr

[3] Zoom sur…les FCPI, www.cpr-online.com/com/new html/sicav/fcpi2002/avant-fcpi.html (site visité en juin 2003)

[4] Innover pour construire l'avenir, www.recherche.gouv.fr/plan -innovation/defauult.html (site visité en juin 2003)

[5] op.cit

Sous section 5 : Autres avantages en faveur des projets de R&D

Outres les incitations citées plus haut, la refonte de la fiscalité française de la R&D a fait introduire deux nouvelles mesures en faveur de l'ensemble des entreprises qui exercent des activités de R&D.

Il s'agit tout d'abord, de l'exonération de la taxe professionnelle sur les investissements de R&D. Ainsi, l'article 82 de la loi de finances pour l'année 2003 prévoit la non prise en compte dans la base de la taxe professionnelle les immobilisations créées ou acquises à l'état neuf à compter du 1er janvier 2003 et relevant du champ du crédit d'impôt recherche. Ensuite, l'accroissement du taux de l'amortissement dégressif pour les immobilisations affectées à la R&D. En effet, ces dernières sont amorties pour la première année au taux de 40%, qui correspond au taux applicable aux Etats unis. En revanche, ce taux n'est que de 35% pour les autres immobilisations.

Section 2 : Etude de cas

Soit une société industrielle installée en Ile de France (région parisienne).

L'entreprise a engagé, au cours de l'année N, les dépenses suivantes relatives à l'activité de recherche et développement :

- l'acquisition d'une machine nécessaire à l'activité de recherche pour 70000Euros;
- brevet pour 30000Euros
- charges de personnel : 135000 Euros
- autres dépenses (matières et fournitures...) : 35000 Euros

La machine acquise est éligible à l'amortissement dégressif au taux de 40%

Durée de vie = 5ans, taux linéaire 20%

Tableau d'amortissement du matériel :

Vérification du taux	année	Dotation d'amortissement de l'exercice	Somme des amortissements	VCN
	N	28000	28000	42000
12/48=25%<40%	N+1	16800	44800	25200
12/36=33%<40%	N+2	10080	54880	15120
12/24=50%>40%	N+3	7560	62440	7560
	N+4	7560	70000	0

Calcul du crédit d'impôt recherche :

Dépenses admissibles :

Amortissement matériel	28000
Amortissement brevet (durée d'amortissement brevet= 5 ans)	6000
Charge de personnel	135000
Dépenses de fonctionnement	35000
Dépenses admissibles	204000

Dépenses de R&D engagées en N-2 (revalorisées de la hausse des prix à la consommation) = 170000 Euros

Dépenses de R&D engagées en N-1(revalorisées de la hausse des prix à la consommation)=190000Euros

Base du CIR = dépenses admissibles N – (dépenses N-2 revalorisées + dépenses N-1 revalorisées) / 2

= 204000 - (170000+190000) / 2 = 24000 Euros

Crédit d'impôt recherche = 24000 x 0.5 = 12000Euros

Economie d'impôt sur amortissement dégressif :

$$\text{Economie impôt} = \sum_{t=1}^{5} (\text{amortissement x}1/3)/(1+\text{i})^{t}$$ = 18923Euros (i = 10% et 1/3 = taux de l'IS)

Economie d'impôt sur amortissement brevet :

$$\text{Economie impôt} = \sum_{t=1}^{5} (\text{amortissement x}1/3)/(1+\text{i})^{t}$$ = 6000x1/3x(1-(1.1) $^{-5}$)/0.1 = 7582Euros

Economie d'impôt sur déduction de la charge de personnel et des charges de fonctionnement :

Economie d'impôt = (135000+35000)x1/3 = 56667Euros

Calcul du coût net de la R&D supporté par l'entreprise :

Dépense total de la R&D	270000
- Economie d'impôt sur déduction de la charge de personnel et frais de fonctionnement	56667
- Economie d'impôt sur amortissement dégressif du matériel	18923
- Economie d'impôt sur amortissement brevet	7582
- Crédit d'impôt pour la recherche	12000
= Coût net de R&D à la charge de l'entreprise	165828

Ainsi, le coût net de l'investissement en R&D est estimé à 61%

Conclusion deuxième partie

L'étude du système canadien d'encouragement à la R&D, nous a permis de constater à quel point ce système est favorable, notamment en cas de combinaison entre le régime fédéral et les régimes provinciaux. Ainsi, compte tenu des seuls avantages fiscaux une petite entreprise, installée au Québec, ne supporte effectivement que 39% du fardeau des dépenses engagées à l'occasion des activités de R&D. Ce système très encourageant à la R&D permet « non seulement d'atténuer le risque inhérent à une telle activité, mais encore d'accélérer ou d'augmenter celle-ci puisque l'on peut faire plus de double de R&D pour un montant donné »[1]. Ceci est aussi vrai pour les grandes entreprises bien qu'elles bénéficient d'un régime un peu moins favorable.

La fiscalité de R&D française se caractérise par son attractivité et son amélioration contenue pour gagner le défi de l'économie du savoir. La politique française vise à favoriser tous « les maillons de la chaîne de l'innovation ». D'abord au démarrage de l'entreprise, avec la mise en place d'un statut fiscal assez intéressant pour les business angels ou les investisseurs providentiels. Puis des aides durant les premières années, avec le statut fiscal des «jeunes entreprises innovantes». Enfin, le soutien à tous les projets et toutes les entreprises à travers essentiellement le crédit d'impôt pour la recherche. Toutefois, la limite principale qui peut être reprochée au système fiscal français est le fait que les encouragements introduits ciblent essentiellement les jeunes entreprises innovantes.

[1] Les mesures fiscales pour favoriser la R&D au Québec, www.investquebec.com

Conclusion générale

Les modifications économiques et sociales qu'a connu le monde ont rendu l'innovation l'un des principaux avantages concurrentiels dont peut se doter les pays.

L'investissement privé dans les activités de R&D, force motrice de l'innovation, est toujours au-dessous du niveau souhaitable par les gouvernements. Ainsi, ces derniers interviennent via des stimulants fiscaux et financiers pour inciter les entreprises privées à entreprendre des projets de R&D.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons essayé d'étudier les systèmes d'incitation à la R&D tunisien, canadien et français.

La Tunisie offre des avantages fiscaux et financiers en faveur des activités de R&D réalisées par le secteur privé.

La fiscalité tunisienne de la R&D comporte deux volets. La fiscalité de droit commun qui, sans comporter de dispositions spécifiques, refuse la déductibilité de l'amortissement des brevets au cours de la période de protection. Les entreprises peuvent constater les charge engagées à l'occasion d'un projet de R&D soit directement en charges fiscalement déductibles, soit en suivant les dispositions de la norme comptable relative aux dépenses de R&D. Le maintien de la non déductibilité de l'amortissement des brevets en cours de période de protection semble faire fausse note et se situer en incohérence avec les mesures d'incitation à l'investissement dans la R&D qui constituent le deuxième volet de la fiscalité tunisienne. Les incitations fiscales prennent la forme d'avantages communs à tous les investissements régis par le CII et des avantages spécifiques prévus essentiellement, au titre des investissements dans la R&D. Le système d'incitation à la R&D offre aussi plusieurs avantages financiers. Toutefois, malgré la multiplicité des instruments on peut s'interroger sur l'efficacité du système.

Dans la deuxième partie, nous avons présenté le statut fiscal de la R&D au Canada et en France. Dans cette partie notre recherche s'est limitée aux seuls stimulants fiscaux, abstraction faite des incitations financières qui sont surabondantes dans ces pays.

Le régime fiscal canadien de la R&D est assez généreux. Il comporte une déduction intégrale des dépenses de nature courante et des dépenses en capital pour le calcul de l'IS. Ainsi qu'un crédit d'impôt dont le montant varie entre 20% et 35% des dépenses de R&D selon la taille de l'entreprise et qui peut faire, parfois, l'objet d'un remboursement partiel. Outre le régime fédéral, un nombre important de provinces canadiennes offre des avantages fiscaux aux activités de R&D effectuées sur leur territoire et dont l'entreprise peut se prévaloir pourvu qu'elle dépose des déclarations distinctes pour l'Etat fédéral et pour la province. Cette faculté permet à l'entreprise une réduction, importante, du coût net du projet de R&D à la charge de l'entreprise jusqu'à 39% du montant brut des dépenses..

En France, la fiscalité de la R&D est en phase de mutation et de restructuration en vue de s'aligner aux performances engagées dans ce domaine par les pays concurrents, essentiellement les Etats Unis, et d'atteindre l'objectif ambitieux fixé à l'échelle européenne qui est celui de réaliser un ratio de dépenses de R&D par rapport au PIB de 3% à l'horizon de 2010.

L'avantage le plus important en faveur des dépenses de R&D, engagées en France, est le crédit d'impôt recherche. Quoique l'idée même de ce mécanisme soit inspirée du Canada, premier pays ayant introduit cet instrument d'encouragement à la R&D, le CIR offert par le gouvernement français diffère de celui offert par le Canada. Il est calculé sur la base de l'accroissement des dépenses de R&D d'une année par rapport à la moyenne des dépenses de même nature engagées au cours des deux dernières années revalorisées de la hausse des prix à la consommation. En plus, le crédit d'impôt français est plafonné à 40 millions de francs comme il peut être négatif.

La législation française offre, également, des avantages fiscaux généreux en faveur des sociétés unipersonnelles à capital risque dont le capital est majoritairement et durablement investi dans des sociétés innovantes, ainsi qu'aux jeunes entreprises innovantes.

A l'issue de chaque système d'incitation étudié, nous avons essayé sur la base d'une étude de cas, de déterminer compte tenu des avantages obtenus, le coût net après impôt d'un projet de R&D.

Ce coût est de 60% des dépenses totales de R&D engagées en Tunisie. Cela correspond pratiquement au régime de droit commun. Ce qui indique que les avantages accordés ne font que palier les insuffisances du système de droit commun.

Une entreprise installée au Canada, et plus particulièrement au Québec, ne supporte effectivement que 39% des dépenses totales de R&D s'il s'agit d'une PME et 46% s'il s'agit d'une grande entreprise. Ces taux sont déterminés compte non tenu des avantages financiers, l'introduction de ces derniers peut réduire davantage ces taux.

En France, l'entreprise supporte 61% du fardeau des dépenses de R&D engagées. Ce taux, comparativement aux avantages fiscaux multiples offerts par ce pays, est jugé élevé. Ceci s'explique essentiellement par le fait que les avantages fiscaux introduits ciblent essentiellement les investisseurs providentiels et les jeunes entreprises innovantes. Ainsi une grande entreprise ne bénéficie au titre de ses activités de R&D que du crédit d'impôt recherche et de l'amortissement dégressif des équipements de R&D à un taux supérieur au taux dégressif applicable aux autres équipements.

Par ailleurs, non seulement, tous les pays admettent, contrairement à la Tunisie, la déduction fiscale de l'amortissement des brevets mais ils les entourent, en plus, d'un régime d'amortissement fiscal des plus favorables.

L'objectif principal de notre recherche était de déterminer à quel point le système tunisien d'incitation à la R&D peut concurrencer celui des pays modernes qui ont placé l'entreprise innovante au cœur de leur politique économique.

La faiblesse des performances dégagées au niveau du système tunisien rend utile une revalorisation de ce système.

L'objectif déclaré par le gouvernement d'atteindre un pourcentage de dépenses interne de R&D par rapport au PIB de 1% en 2004 ne peut se faire sans une intensification des projets de R&D menés par le secteur privé qui continue à dégager des performances médiocres dans ce domaine, avec seulement 6% de l'effort national de financement de la R&D en 2000. La refonte da la fiscalité tunisienne de la R&D semble être indispensable surtout que plusieurs études menées dans des pays développés ont démontré que les instruments fiscaux constituent des incitatifs, généralement, plus efficaces que les subventions.

Bibliographie

Ouvrages et articles

- AMANN (Bruno), Brevet, encyclopédie de la gestion et du management
- CHEOUR (Nadia), Innover ou disparaître, revue de l'entreprise, n°47
- KRAÏM (Sami), Les réinvestissements exonérés, mémoire DEA en droit des affaires, faculté de droit de Sfax
- PLAGNET (Bernard), Les facteurs de la compétitivité fiscale d'un pays, IACE , Sousse, Novembre 2001
- DUEHEN (Jacques), Souscriptions de parts de fonds communs de placement dans l'innovation, Juris-classeurs fiscal, impôts et contributions fascicule n° 1039-37
- Juris-classeurs fiscal, crédit d'impôt en faveur de la recherche, impôts et contributions fascicule n° 1162
- YAÏCH (Abderraouf), Théorie fiscale, 2002, édition Raouf YAÏCH
- YAÏCH (Abderraouf), Les difficultés comptables, cours polycopié, version 1999
- YAÏCH (Abderraouf), Les avantages fiscaux, cours polycopié, version 2002/2003

Sites Internet

- www.fin.gc.ca
- www.investquebec.com
- www.mrn.gc.ca
- www.strategieinnovation.gc.ca
- www.cordis.lu
- www.anvar.fr
- www.recherche.gouv.fr
- www.fiscalonline.com
- www.senat.fr
- www.cpr-online.com
- www.Zdnet.fr